pwc

Tax Intelligence



Reforma Tributária sobre o consumo

29 de julho de 2024 | Edição Especial nº 06

PLP nº 68: Regulamentação da Emenda Constitucional nº 132

Setor Elétrico

Reforma Tributária: alguns dos impactos no Setor Elétrico

A Emenda Constitucional (EC) nº 132/2023, que instituiu a Reforma Tributária (vide Tax Intelligence (TI) nº 26), estabeleceu um prazo de 180 dias para que o Poder Executivo encaminhasse ao Congresso Nacional projetos de lei a fim de regulamentar os seus termos.

Atendendo a esse prazo, o Poder Executivo protocolou na Câmara dos Deputados o Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 68/2024, definindo os novos tributos previstos na EC nº 132/2023 (IBS, CBS e IS) e os mecanismos de crédito e restituição do IBS e da CBS, disciplinando o período de transição e instituindo os regimes especiais e todos os outros principais temas da Reforma Tributária (vide TI nº 32); esse PLP substitutivo foi aprovado na Câmara dos Deputados em 10 de julho de 2024 (vide TI Express nº 17).

Apresentamos, neste TI, as principais repercussões deste PLP nº 68/2024 no Setor Elétrico.

Assim, como abordamos em nosso TI sobre os principais aspectos desta Reforma Tributária no Setor Elétrico, em sua Edição Especial nº 02, de 21 de agosto de 2023, reiteramos o postulado de que este Setor tem uma cadeia longa, com fluxos de capital e de investimentos intensos na infraestrutura necessária para geração, transmissão e distribuição da energia elétrica no Brasil, abastecendo as residências e toda a estrutura econômica do País.

Importante também reafirmar que a cadeia do Setor Elétrico atualmente se beneficia de diversos regimes e incentivos fiscais, sobretudo no âmbito do PIS, da Cofins e do ICMS, que, no caso do imposto estadual, comportam complexidades desde o estado de origem em que a energia foi gerada, ou mesmo a fonte utilizada, até o destino em que será consumida.

Dessa forma, é salutar observar a evolução legislativa no âmbito das discussões da Reforma Tributária, que permitiram incorporar algumas particularidades do Setor Elétrico ao novo regime tributário sobre o consumo no Brasil. É sobre isso que trataremos neste documento.



Recapitulando as principais mudanças da EC nº 132

Extinção de quatro tributos e redução da alíquota geral do IPI a zero. O IPI será mantido, fora da abrangência da ZFM, para os produtos que tenham industrialização incentivada na ZFM.

Tributos extintos:

- PIS
- Cofins
- ICMS
- ISS

Criação de três novos tributos:

IVA Dual

1. Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) - Federal
2. Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) - Subnacional (Estados, Distrito Federal e Municípios)

3. Imposto Seletivo (IS) - Federal

Nova contribuição dos estados: competência atribuída aos estados para instituírem contribuições sobre produtos primários e semielaborados, para investimento em obras de infraestrutura e habitação, em substituição às contribuições a fundos estaduais existentes em 30 de abril de 2023, estabelecidas como condição à aplicação de diferimento, regime especial ou outro tratamento diferenciado, relativos ao ICMS. Deve ter alíquota não superior e base de cálculo não mais ampla que as das respectivas contribuições a fundos substituídas e será extinta em 31 de dezembro de 2043.

Período de transição previsto na EC: coexistência dos dois sistemas tributários – tributos antigos e novos recolhidos em paralelo

2026

- "Fase de teste" da sistemática, na qual o IBS terá alíquota de 0,1% e a CBS de 0,9%, com dedução dos valores devidos de PIS/Cofins.

2027

- Início da cobrança da CBS na sua alíquota plena e extinção de PIS/Cofins.
- Redução das alíquotas do IPI a zero como regra geral.
- Início da cobrança do IS.

2028

- O IBS será cobrado à alíquota estadual de 0,05% e municipal de 0,05%, e a CBS será reduzida em 0,1%.

2029

2032

- Alíquotas do ICMS e ISS serão reduzidas gradativamente.
- Benefícios ou incentivos de ICMS e ISS serão reduzidos nas mesmas proporções das reduções das alíquotas desses impostos até 2032, último ano de suas existências.

2033

- Adoção plena do novo sistema de tributação sobre o consumo.

IBS e CBS no PLP nº 68

Sistemática prevista com repercussão no Setor Elétrico

Incidência ampla

- Equiparação da energia a bens materiais. Com isso, a incidência e os demais aspectos seguem essa premissa.
- Previsão para reequilíbrio dos contratos de concessão pública.

Sujeito passivo

- O contribuinte é o fornecedor que realiza operações com energia elétrica.
- Previsão expressa de que os consórcios e as sociedades em conta de participação poderão optar pelo regime regular do IBS e da CBS (a critério dos sócios destes formatos societários).

Não incidência

- Transmissão de participação societária, incluindo alienação*.
- Transmissão de bens em decorrência de fusão, cisão e incorporação e de integralização e devolução de capital*.

  * Salvo nas transmissões de bens cujo (i) contribuinte tenha apropriado créditos e (ii) cuja transação seja com sócio não contribuinte do sistema regular.
- Rendimentos financeiros e operações com títulos ou valores mobiliários, com exceção do disposto no regime específico de serviços financeiros.

Base de cálculo

Valor da operação, que compreende o valor integral cobrado pelo fornecedor a qualquer título, à exceção de:

- IBS, CBS e IPI incidentes sobre a operação, **ou seja, esses tributos não irão compor a Receita Bruta das entidades;**
- descontos incondicionais;
- na transição, os valores incidentes a título de ICMS, ISS, PIS/Cofins e PIS/Cofins-Importação.

Momento de ocorrência do fato gerador

No momento em que se torne devido o pagamento no caso de operações com energia elétrica, inclusive nas hipóteses de geração, transmissão, distribuição, comercialização e fornecimento a consumidor final.

Regimes Especiais (desoneração na aquisição de determinados bens)

- Suspensão do IBS e da CBS, com possibilidade de conversão em alíquota zero, em regimes especiais como o REIDI (ativo imobilizado, ativo intangível, ativo financeiro), assim como a suspensão de IBS e CBS para as empresas instaladas em Zonas de Processamento de Exportação (ZPE) que adquiram energia elétrica para a produção de energia limpa, inclusive na forma de hidrogênio e amônia verde.
- Ademais, foi criado um regime especial mais amplo, denominado de “desoneração”, cujo rol de bens de capital sujeitos à suspensão do IBS e da CBS, com a possibilidade de conversão em alíquota zero será discriminado em ato conjunto da União e do Comitê Gestor do IBS. Este regime tem eficácia imediata na aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado (não se identifica, como no REIDI, a autorização para esta desoneração nos casos de bens alocados em ativo intangível ou financeiro).

Local da operação

Previsão específica a operações com energia elétrica para considerar como local da operação:

- o local da disponibilização, naquelas transações com consumidor final;
- quando o contribuinte tiver mais de um estabelecimento, o local da operação será o local do estabelecimento matriz do adquirente nas hipóteses de geração, transmissão, distribuição ou comercialização de energia elétrica.

Cashback

Sistema que visa a redução das desigualdades de renda, com pisos mínimos para famílias de baixa renda:

- energia elétrica: devolução de 100% para CBS e de 20% para IBS (este percentuais poderão ser aumentados a critério da União, dos Estados e dos Municípios);
- a devolução da CBS será gerida pela RFB e o *cashback* do IBS será gerido pelo Comitê Gestor, com a previsão no art. 118 do substitutivo do PLP de que esses Orgãos poderão implementar soluções integradas para que a devolução ocorra de forma unificada, com previsão normativa no art. 108, §1º, VIII, de que o prazo para a utilização das devoluções não poderá ser superior a 24 meses;
- as devoluções do *cashback* serão concedidas no momento da cobrança da operação de energia elétrica.

IBS e CBS no PLP nº 68

Ressarcimento de créditos tributários (regime novo e regime atual)

Ressarcimento de saldos credores de IBS/CBS

O contribuinte do IBS e da CBS que apurar saldo credor ao final do período de apuração poderá solicitar seu ressarcimento integral ou parcial.

Prazos para apreciação do pedido de ressarcimento

- Até 30 dias para para contribuintes enquadrados em programas de conformidade desenvolvidos pelo Comitê Gestor do IBS e pela RFB, alcançando o IBS e a CBS relativos à aquisição de bens e serviços incorporados ao ativo imobilizado, assim como os pedidos de ressarcimento cujo valor seja igual ou inferior a 150% do valor médio mensal (últimos 24 meses) da diferença entre os créditos de IBS e de CBS apropriados pelo contribuinte e os débitos incidentes sobre as suas operações.
- Até 60 dias para aqueles contribuintes que não estejam nos programas de conformidade e relativos aos mesmos créditos citados anteriormente.
- Até 180 dias nos demais casos.

Na ausência de manifestação sobre o pedido de ressarcimento nos prazos acima, o crédito será ressarcido ao contribuinte dentro de 15 dias.

A correção pela Taxa Selic acontece a partir do 76º dia subsequente ao encerramento da respectiva apuração até o dia anterior ao do ressarcimento.

Ressarcimento de saldos credores do ICMS, PIS e Cofins

ICMS

A EC prevê o aproveitamento dos saldos credores existentes ao final de 2032, que tenham sido homologados pelos respectivos entes federativos, nos termos de LC, mediante a compensação com o IBS:

- pelo prazo remanescente do regime atual para os créditos relativos à entrada de mercadorias destinadas ao ativo permanente;
- em 240 parcelas mensais, iguais e sucessivas, nos demais casos; e
- atualizados pelo IPCA a partir de 2033.

O PLP nº 108 veio a tratar do tema.

PIS/Cofins

Os créditos do PIS e da Cofins, inclusive presumidos, não apropriados ou não utilizados até a data de extinção dessas contribuições:

- permanecerão válidos e utilizáveis, mantida a fluência do prazo para sua utilização;
- deverão estar devidamente registrados no ambiente de escrituração do PIS e da Cofins;
- poderão ser utilizados para compensação com o valor devido da CBS; e
- poderão ser ressarcidos em dinheiro ou compensados com outros tributos federais, observados os demais requisitos dispostos no PLP.



Takeaways

O PLP nº 68/2024, em geral, é consistente com a regulamentação da Reforma Tributária nos termos da EC nº 132. Sobre o IBS e a CBS, o desenho representa um inegável avanço em relação ao sistema tributário atual. No entanto, o PLP traz ou confirma pontos de preocupação, ou mesmo de atenção, os quais, sobre os aspectos mais gerais, estão apresentados em nosso TI nº 32.

No que tange mais especificamente ao Setor Elétrico, alguns pontos de atenção merecem destaque, seja para cuidar do *compliance* das regras, seja para implementar melhores estruturas societárias que viabilizem estratégias tributárias condizentes com o futuro arcabouço tributário brasileiro, vejamos:

Cashback às famílias de baixa renda:

- Chama a atenção o impacto que a CBS e o IBS poderão ter no consumo de energia nas famílias de baixa renda, uma vez que está prevista uma devolução de 100% do CBS e de apenas 20% do IBS, com prazo de devolução que não poderá ser superior a 24 meses (atualmente, o ICMS costuma ser isento para esses casos, com a incidência do PIS e da Cofins à alíquota prevista na modicidade tarifária). Uma isenção por completo do IBS e da CBS seria o cenário desejado, pois, mesmo que os Estados e Municípios venham a aprovar, por exemplo, o aumento desses percentuais de devolução para o IBS, ainda assim, o consumidor de baixa renda somente terá seu valor ressarcido depois de pago e em contas de energia futuras.
- Ainda sobre a modicidade tarifária, princípio salutar nos regimes de concessão, não há, ainda, notícias de como o IBS e a CBS serão calculados sobre a tarifas de energia elétrica (atualmente o ICMS é repassado nas tarifas à alíquota nominal de cada estado, ao passo que o Pis e a Cofins são repassados por meio de uma alíquota efetiva, menor do que a nominal).

Repercussão nos contratos vigentes

- Preocupa a potencial repercussão operacional nos “Contratos de Prestação de Serviços de Transmissão”, na medida em que eles são firmados entre as transmissoras de energia e o Operador Nacional do Sistema (ONS), recaindo dúvidas sobre como ocorreria o destaque do imposto. Essa questão não existiria no segmento de geração e distribuição, cujos impostos já costumam ser destacados e cabe ao regulador trazer maior clareza para as empresas transmissoras de energia.
- Também preocupam as operações liquidadas em Mercado de Curto Prazo (MCP) – que idealmente também deveriam ter sido tratadas na EC nº 132 – acerca da tributação por IBS/CBS. Aqui cabendo uma análise do regulador/legislador para nominar quem seria o sujeito passivo da operação.
- Atendidas algumas condições, é salutar a inserção no PLP nº 68/2024 de dispositivos sobre a possibilidade de reequilíbrio econômico do contrato de concessão públicos, nos casos em que a nova legislação do IBS e da CBS venham a impactar o equilíbrio econômico-financeiro dos contratos.

Impactos na COSIP (Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública)

- Com a sua cobrança via conta de energia elétrica, o PLP 108 propõe o acréscimo da base de cálculo de uma contribuição que já é cara ao consumidor para ampliar do “custeio do serviço de iluminação pública” para o “custeio, **à expansão e à melhoria** do serviço de iluminação pública e **de sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos**”.

Repercussão em estruturas tributárias e de negócios

- Potencial redução das margens operacionais das comercializadoras de energia (tributadas por PIS/Cofins no regime não cumulativo e sujeitas a 9,25%) e que adquirem energia de geradoras optantes pelo lucro presumido (sujeitas a PIS/Cofins a 3,65%), exigindo uma avaliação das estruturas econômicas atualmente existentes nos mais diversos grupos empresariais.
- Salvo eventual alteração a partir da reforma tributária sobre a renda, as empresas no regime do Lucro Presumido, muito comum nos grupos econômicos que permeiam o setor, tendem a ter uma redução em sua carga tributária de IRPJ e CSLL, na medida em que haverá uma redução na sua receita bruta de venda de energia (IBS e CBS deixariam de formar essa equação na presunção).
- Ausência de política de isenção de CBS e IBS como existe atualmente para ICMS, PIS e Cofins nas operações com micro e minigeração distribuída.
- O PLP nº 68/2024 abordou a possibilidade de arranjos societários como consórcios e sociedade em conta de participação optarem pelo regime regular do IBS e da CBS, o que é salutar para trazer segurança jurídica a esses modelos de negócios comuns, sobretudo na geração de energia. Ademais, se por um lado o arrendamento de parques geradores de energia podem se beneficiar de uma alíquota de IBS e CBS reduzida em 60%. Por outro lado, caberá uma modelagem nos fluxos de Capex e Opex de forma a testar a competitividade e as sinergias tributárias derivadas desta Reforma nos negócios firmados como arrendamento.
- Importante observar que o PLP afasta a incidência do IBS e da CBS nas alienações de participação societária, cabendo um cuidado em relação à previsão de que haverá a incidência destes tributos em arranjos “que constituam, na essência, operação onerosa com bem ou com serviço”, assim como em transações com sócios que não sejam contribuintes do sistema regular, na parcela do bem transacionado que tenha sido objeto de crédito de IBS e CBS. Portanto, modelos de negócios na formação de parques ou estruturas com energias renováveis e que serão negociados com terceiros por meio de alienação de participações societárias deverão atentar como essa previsão impacta suas operações.

Aspectos relacionados à formação do Capex dos empreendimentos do Setor Elétrico

- É salutar a possibilidade de utilização do incentivo fiscal do REIDI para a suspensão, com possibilidade de alíquota zero, na formação do Capex das empresas do setor elétrico, sendo um alívio nos impactos financeiros que a extinção deste incentivo traria ao setor. Além disso, a possibilidade da desoneração integral na aquisição de determinados bens de capital a serem incorporados ao ativo imobilizado, é também favorável, cabendo ao legislador permitir, assim como no REIDI, que essa desoneração alcance também os casos em que o bem de capital é alocado em ativo intangível ou ativo financeiro.

Aspectos relacionados ao crédito regular do IBS e da CBS, e do ressarcimento de saldos credores

- Consta como uma boa medida a previsão de prazo de análise e restituição de saldos credores dos tributos decorrentes de aquisição de ativo imobilizado, se houver, e saldos credores decorrentes da métrica criada pelo PLP para a devolução de crédito acumulado quando ele seja igual ou inferior a 150% do valor médio mensal (últimos 24 meses) da diferença entre os créditos de IBS e de CBS apropriados pelo contribuinte e os débitos incidentes sobre as suas operações, neste casos, a devolução será em até 30 dias para os contribuintes em programas de conformidade, ou em 60 dias para os demais contribuinte. Já a instituição do prazo (ainda que “máximo”) de 180 dias para a devolução dos demais créditos pode prejudicar o bom contribuinte.
- Para se manter alinhado com as boas práticas do IVA mundial, seria recomendável a revisão desta proposição do PLP, prevendo-se um prazo máximo de restituição de 60 dias para todos os contribuintes, com atualização pela Selic compatível com os prazos de recolhimento dos tributos, suprimindo-se, ainda, a regra proposta de 180 dias e obrigando-se, assim, a Administração Tributária a fiscalizar contribuintes de maior risco – e não todos que simplesmente acumularem créditos inesperadamente.

Qual deve ser o foco das empresas do Setor Elétrico neste momento?

Como temos afirmado, o impacto do novo sistema tributário sobre cada negócio deve variar por segmento empresarial e localização de cada elo na cadeia produtiva de cada empresa. No caso específico do Setor Elétrico, o PLP nº 68/2024 apresenta maior visibilidade desses impactos e a precisão das projeções durante e para além do período de transição. A análise tem de ser abrangente, primeiramente econômica, e para além de um cálculo tributário estático ou com cenários dados. Requer maior visão estratégica para consideração de reposicionamentos, tanto estratégicos quanto operacionais, que considerem diversos elementos.

Há que se antever os impactos econômicos, macro e micro, por segmento e mercado de atuação, sobretudo no crescimento do mercado livre de energia, considerando o efeito das mudanças para o ambiente concorrencial, novos entrantes e considerando o impacto nas novas alíquotas efetivas na demanda dos consumidores, entre outros fatores que podem afetar substancialmente o volume e o retorno sobre investimentos.

A análise estratégica, que se iniciou em 2023 com o trâmite da PEC nº 45/2029 e com a aprovação da EC nº 132/2023 deve agora ser revisitada diante do PLP nº 68/2024 e de futuras alterações, além de, novamente, quando diante das futuras leis ordinárias. Com o PLP, macrotendências de transformação operacional já podem ser identificadas com maior clareza, e decisões estratégicas já podem ser tomadas. Quanto mais céleres, estratégicas e holísticas forem essas análises e decisões, maiores os ganhos de eficiência (não tributários) alcançáveis.

Nesse cenário, desde já, a Reforma Tributária deve ser encarada como um elemento disruptivo no contexto da estratégia das organizações, que, em função de sua abrangência e relevância deve seguir presente na agenda dos Conselhos e do *C-Level* ao longo dos próximos anos, com foco em ações como:

- revisão da estrutura societária e tributária;
- aceleração da monetização de créditos;
- trabalho no modelo de precificação;
- reavaliação da estratégia do contencioso histórico dos tributos indiretos e avaliação dos riscos e das oportunidades existentes.

A Reforma Tributária deve ser considerada como uma grande oportunidade para se estabelecer vantagem competitiva nos ambientes em que cada grupo empresarial, ou empresa, compete. Essa vantagem tende a se materializar por meio de uma abordagem holística de gestão de riscos conversíveis em oportunidades, suportada por tecnologia e análise preditiva de dados de forma integrada, a ser convertida em uma alavanca poderosa de valor para o seu negócio.



Para mais conteúdos exclusivos da PwC sobre a Reforma Tributária, acesse o nosso site.



Quer entender mais como esse assunto pode afetar o seu negócio? Fale com a PwC.

Integrantes da área de Consultoria de Tributos responsáveis por este TI:

Sara Fischer
sara.fischer@pwc.com

Silvio Carvalho
silvio.carvalho@pwc.com

Sarah Maia
sarah.maia@pwc.com

Vandré Pereira
Líder de Tax para o Setor Elétrico
vandre.pereira@pwc.com

Durval Portela
Líder de consultoria tributária e societária
durval.portela@pwc.com

Adriano Correia
Líder de Energia e Serviços de Utilidade Pública
adriano.correia@pwc.com

Apoiando a sua gestão tributária na geração de resultados sustentáveis

Clique para saber mais



www.pwc.com.br

O conteúdo desse material destina-se apenas à informação geral, não constitui uma opinião, recomendação ou entendimento da PwC, e nem pode ser utilizado como, ou em substituição, a uma consulta formal a um profissional habilitado.

A utilização das informações aqui contidas deve estar sempre acompanhada da orientação dos consultores tributários para o caso específico da sua empresa. A consulta do material aqui reportado requer a verificação de eventuais alterações posteriores neles introduzidas, inclusive da legislação. Os temas tratados neste informativo estão apresentados de forma resumida. Todos os direitos autorais reservados à PwC. Permitida a reprodução desde que seja citada a fonte.

© 2024 PricewaterhouseCoopers Brasil Ltda. Todos os direitos reservados. Neste documento, "PwC" refere-se à PricewaterhouseCoopers Brasil Ltda., firma membro do network da PricewaterhouseCoopers, ou conforme o contexto sugerir, ao próprio network. Cada membro da rede PwC constitui uma pessoa jurídica separada e independente. Para mais detalhes acerca do network PwC, acesse: www.pwc.com/structure.

PwC Brasil PwC Brasil @PwCBrasil @PwCBrasil PwC Brasil @PwCBrasil